

DECIZIA NR. 62/ ____/ 05.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de
DI xxxxxxxx domiciliat in xxxxx

Directia Generala a Finantelor Publice xxx a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de dl xxxxxxxxxxxxxxxx impotriva Deciziei de impunere nr xxxxx/ 08.04.2010 intocmita de Activitatea de Insectia Fiscala xxxxx.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la organul fiscal cu nr xxxxx/ 06.05.2010 iar la DGFP xxxx cu nr xxxx/ 10.05.2010.

Prin contestatia depusa petentul solicita revocarea in totalitate a deciziei contestate prin care s-au stabilit urmatoarele sume suplimentare:

- xxxxxxxx lei TVA
- xxxxxxxx lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia formulata petentul invoca urmatoarele:

- in luna ianuarie 2010 in urma unei instiintari emise de organul fiscal, mi s-a solicitat sa pun la dispozitia inspectorilor toate contractele de vanzare cumparare incheiate in perioada 2005-2009
 - intrucat nu am stiut care este scopul acestei inspectii fiscale mi s-a specificat faptul ca aceasta are ca obiect verificarea platii taxei pe valoarea adaugata obtinuta in urma vanzarii imobilelor proprietatea subsemnatului
 - in cuprinsul contestatiei petentul enumera texte de lege din continutul carora rezulta in opinia sa modul de interpretare eronat al legii de catre ANAF
- Se fac referiri la notiunea de "Activitate economica" si "persoana impozabila" si anume;
- definitia activitatilor economice de la art 127 alin 2 este o definitie specifica materiei TVA si nu este valabila pentru intreg Codul Fiscal. Definitia general valabila a activitatii economice pentru toate celelalte materii ale Codului , cu exceptia tva este cea care se poate desprinde din definitiile de la art 7 alin 1 din Codul Fiscal

- daca examinam activitatile enumerate la art 127 alin 2 constatam ca intalnim urmatoarele expresii;

“Activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii”

Aceasta enumerare cuprinde 3 categorii de activitati , clasificare ce are la baza un criteriu mai degraba tehnic deoarece:

- producatorii sunt agenti economici care fabrica anumite bunuri
- comerciantii nu au in vedere in nici un caz comerciantii definiti conform Codului comercial, ci acele personae care cumpara si revand produse, marfuri
- prestatorii de servicii sunt cei care din punct de vedere tehnic nu fac nici productie, nici comert, ci activitati de reparatii, consultanta, intermediere etc. Trebuie observat ca prestarea de servicii nu are practic decat o definitie pe plan juridic (un contract) si nu pe plan tehnic deoarece inglobeaza activitati eclecticice ca natura.

Din cele de mai sus rezulta ca intreaga clasificare este viciata deoarece este imposibil de delimitat activitatea producatorilor de cea a prestatorilor de servicii
Petentul concluzioneaza faptul ca vanzarea de terenuri sau locuinte construite de catre o persoana fizica nu se incadreaza de maniera clara in nici una dintre aceste 3 categorii, destul de limitate ca sfera de cuprindere. Acestea nu sunt enumerate expres in text si nu pot fi considerate ca fiind cuprinse intr-una din cele 3 categorii amintite.

Veniturile cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora; deci legatura dintre vanzarea de terenuri sau de locuinte si veniturile cu caracter de continuitate este fortata

Nu exista in prezent texte legale eficiente care sa permita impozitarea cu tva a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice, achizitionate sau construite pe cont propriu.

Codul Comercial prevede ca actele care au obiect imobile nu sunt considerate acte de comert ele fiind esentialmente civile.

Veniturile cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora ; deci legatura dintre vanzarea de terenuri sau de locuinte si veniturile cu caracter de continuitate este fortata

Un alt aspect ambiguu al art 127 al 1 este caracterul de continuitate al activitatilor economice. Clasificarea unei persoane care vinde un imobil ca impozabila, nu poate fi facuta decat dupa explicarea termenului de continuitate pentru vanzarile de imobile si alaturi de includerea activitatii de tranzactionare imobiliara ca activitate economica independenta.

Art 127 al 1 defineste persoana impozabila ca o persoana care desfasoara de maniera independenta activitati economice

Cum reincadrarea si conditiile de reincadrare din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei, nu sunt definite de lege, rezulta ca reincadrarea din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi facuta in conditiile Codului Fiscal valabil pana la 31 decembrie 2009

Tratamentul fiscal al impozitarii veniturilor la tranzactiile din patrimoniul personal guvernate de art 77 cap VIII CF, comparat cu cel de impozitare a profitului din activitati independente guvernate de art 46 CF ar necesita corectarea tuturor actelor notariale, pe baza procedurii de la art 77.2 CF notarul fiind acela care cere rectificarea actului, comunica ANAF si ANAF emite decizia de impunere, respectiv prin rectificarea actului notarial al contractului dintre parti, vanzatorul sa aiba dreptul de a deduce tva aferent construirii, altfel STATUL prin ANAF s-ar imbogati fara o justa cauza prin aplicarea unor masuri care exced principiile civile, comerciale si fiscale.

Art 153 alin 6 si 7 prevad obligativitatea inregistrarii automate de catre ANAF a celor pe care ii considera platitori de tva conform art 78 CPF. Se pune intrebarea de ce ANAF nu a facut astfel de inregistrari, mai ales ca in baza art 254 si 259 CF, contribuabilul a facut toate demersurile cu privire la instrainarea imobilului in termen de 30 de zile, iar in baza declaratiei 208 notarii informeaza ANAF cu privire la aceste modificari, existand doua baze de date active la nivel local si la nivel central . Cheia acestui raspuns se afla in aplicarea corecta a art 95 CPF, unde notarii si nu persoanele fizice au obligatii de stabilire si retinere a impozitelor. Consideram ca in cazul unei presumptive reincadrari responsabilitatea fiscala care rezulta din aplicarea ca tratament egal al art 153 alin 6 si 7 denota o raspundere de culpa comuna la incalcarea dispozitiilor legale pentru ANAF prin acceptarea unei plati prezumat nedatorate a cotei de 3% impozit pe venit si a temeiului bazei de impunere - contractul dar si pentru autoritatea locala, care a acceptat o plata a taxei de proprietate ca persoana fizica.

Din motivul culpei comune petenta nu considera aplicarea penalitatilor si majorarilor de intarziere posibile decat de la data inregistrarii persoanei fizice pentru obligatia de a plati tva pentru fiecare vanzare in parte, iar dupa inregistrarea pentru prima vanzare, deductibilitatea deducerii tva sa poata sa se aplice nerestrictiv.

II. Din decizia de impunere ce face obiectul contestatiei si raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost intocmita decizia de impunere , se desprind urmatoarele:

- din verificarea informatiilor transmise de DMAVS xxxxx pe baza declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal intocmite si depuse de catre notarii publici la organul fiscal teritorial s-a constatat ca persoana fizica xxxxxxxxxxxx a efectuat in perioada 01.05.2006- 31.12.2009 un numar de xxx tranzactii imobiliare (xx vanzari, o donatie si un contract privind executia unor lucrari de finisaje) in valoare totala de xxxxxx lei.

- tranzactiile imobiliare efectuate de persoana fizica xxxxx sunt atat tranzactii care nu intra in sfera de aplicare a tva cat si tranzactii care intra in sfera de aplicare a tva Referitor la tranzactiile care intra in sfera taxei pe valoare adaugata

- prima tranzactie imobiliara efectuata de persoana fizica xxxxx este in data de 10 mai 2006

- datorita faptului ca petentul achizitioneaza terenuri de constructii, construieste diverse imobile pe care ulterior le revinde, activitatea desfasurata in perioada 01.01.2006- 31.12.2009 reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care persoana fizica xxxxx devine persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoare adaugata in conformitate cu art 127, alin 1 si 2 din Legea 571/ 2003.

- intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica in perioada 01.01.2005- 31.12.2009 a fost determinate de organul de inspectie fiscala avand in vedere numarul tranzactiilor imobiliare, precum si de faptul ca petentul a angajat costuri pentru achizitia terenurilor de constructii, construirea diverselor imobile urmate de vanzarea acestora.

- periodicitatea efectuarii tranzactiilor cat si numarul acestora efectuate in perioada 01.01.2006- 31.12.2009 demonstreaza faptul ca bunurile imobile tranzactionate nu au fost achizitionate in vederea utilizarii in scopuri personale, acestea neavand caracter ocazional

Potentul a realizat urmatoarele tranzactii care sunt cuprinse in sfera tva:

1. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxxx/ 10.05.2006
2. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxx/ 26.06.2007
3. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxx/ 01.06.2007
4. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxxx/ 19.07.2007
5. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxxx/ 23.11.2007
6. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxxx/ 20.03.2008
7. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxx/ 30.06.2008
8. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxx/ 07.05.2009
9. contract de vanzare cumparare autentificat nr xxx/ 05.05.2008

Astfel operatiunile imobiliare efectuate de persoana fizica xxxxxx in calitate de persoana impozabila in sensul art 127 alin 1 din Legea 571/ 2003 R din punct de vedere fiscal au caracter de continuitate, acestea nefiind operatiuni ocazionale.

In consecinta persoana fizica xxxxxxxxx are calitatea de persoana impozabila din perspective tva cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila.

Potentul a inregistrat urmatoarele venituri anuale , valoarea tranzactiilor imobiliare respectiv cifra de afaceri realizata pentru perioada 01.01.2006- 31.12.2009 se prezinta astfel:

- xxxxxx lei cifra de afaceri la 31.12.2006
- xxxxx lei cifra de afaceri la 31.12.2007
- xxxxx lei cifra de afaceri la 31.12.2008
- xxxxx lei , cifra de afaceri la 31.12.2009

Rezulta faptul ca persoana impozabila xxxxx a depasit plafonul de scutire in data de 30.06.2007 si devine platitor de tva incepand cu data de 01.08.2007.

- de la data inceperii activitatii economice pana la data inregistrarii ca platitor de tva in regim normal, respectiv pentru perioada 10.05.2006- 31.07.2007 persoana impozabila intra sub incidenta aplicarii regimului special de scutire de tva perioada pentru care avea obligatia sa evidentieze livrarile de bunuri si prestarile de servicii cu ajutorul jurnalelor de vanzari.

- petentul avea obligatia inregistrarii ca platitor de tva incepand cu data de 01.08.2007.

In perioada 01.08.2007- 31.12.2009 persoana impozabila xxxxxxxx a realizat tranzactii reprezentand atat operatiuni taxabile cat si operatiuni care sunt scutite fara drept de deducere

Urmare a activitatii economice cu caracter de continuitate reprezentand tranzactii imobiliare efectuate de persoana impozabila xxxxxxxx , organul de inspectie fiscala a stabilit pentru perioada 01.08.2007- 31.12.2009 tva de plata suplimentara aferenta acestei activitati in suma de xxxxxxxx lei la nivelul tva colectata.

In anul 2008 petentul a incheiat un contract privind executia unor lucrari de finisaje in schimbul obtinerii unui drept de uzufruct.

Din analiza acestui contract autentificat cu nr xxxxx/ 14.02.2008 si a conventiei de reziliere autentificata sub nr xxxx/ 31.07.2008, cat si din notele explicative date de cele doua parti implicate in contract reies urmatoarele;

- persoana verificata a prestat lucrari de constructii la imobilul mentionat in contract, respectiv a montat gresie, faianta si parchet si a zugravit cu vopsea lavabila intregul imobil

- lucrarile de constructii au fost efectuate in perioada 01.11.2007- 31.01.2008

- materialele folosite au fost puse la dispozitie de proprietarii imobilului

- uzufructuarul, respectiv dl xxxx a folosit imobilul mentionat in contract pentru o perioada de 7 luni in perioada 01.01.2008- 31.07.2008

- cele doua parti au convenit la compensarea dintre valoarea serviciilor prestate de executantul Grunca Marian si uzufructul obtinut de catre acesta prin punerea la dispozitie a imobilului de catre proprietarii acestuia pe o perioada de 7 luni

- partile au convenit ca aceasta compensare s-a realizat la data de 31.07.2008, data la care s-a incheiat conventia de reziliere autentificata sub nr xxxx/ 31.07.2008.

In urma determinarii valorii la care s-a efectuat compensarea dintre valoarea lucrarilor de constructii efectuate de persoana verificata si veniturile realizate prin punerea la dispozitie a imobilului de catre proprietari s-a determinat tva suplimentara de xxxxx lei calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor de xxxxx lei (xxx euro x 3.7011 lei = cursul BNR din data de 31.01.2008 data la care persoana verificata avea obligatia de a emite factura fiscala si de a inregistra in contabilitate aceasta suma). Modul de determinare a sumei de xxxx lei este mentionat in cuprinsul deciziei de impunere.

In concluzie in urma inspectiei fiscale s-a stabilit o diferenta suplimentara la TVA in suma de xxxxxx lei aferenta bazei de impunere in suma de xxxxxx lei

Pana la data inregistrarii in scopuri de tva persoana impozabila xxxxxxxx nu beneficiaza de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Pentru nevirarea tva stabilita suplimentar in suma de xxxxxxxx lei , persoana impozabila xxxxxx datoreaza majorari de intarziere in suma de xxxxxx lei. Acestea au fost calculate pana la data de 07 aprilie 2010.

III. Avand in vedere sustinerile partilor, legislatia in vigoare in perioada supusa controlului, documentele aflate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

- Analizand cele invocate de petent in sustinerea contestatiei, cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca activitatea desfasurata in perioada 01.01.2006-31.12.2009 reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si daca petentul poate fi considerat persoana impozabila dpdv al tva.

In drept potrivit art 126 alin 1 din Legea 571 / 2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.04.2005- 31.12.2006:

“In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi Romania
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art 127 alin 1
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din activitatile economice prevazute la art 127 alin 2

Incepand cu 01.01.2007. prevederile art 126 alin 1 din legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006- 31.12.2006 mai sus citate

Prin urmare potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a tva livrarile de bunuri / prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art 127 alin 1 , iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art 127 al 2.

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art 126 al 1 conduce la scoaterea din sfera de aplicare a tva a respectivei operatiuni

Potrivit art 127 al.1 din Legea 571/ 2003 R, in forma aplicabila atat in perioada 01.01.2006- 31.12.2006, cat si incepand cu data de 01.01.2007;

“(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc , activitati economice de natura celor prevazute la alin 2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.”

Art 7 alin 1 pct 20 din Legea 571/ 2003 R prevede:

“Definitii ale termenilor comuni

(1) In intelesul prezentului cod , termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie(...)

20. persoana- orice persoana fizica sau juridica”

Prin urmare , potrivit acestor prevederi legale, este considerata “persoana” ce intra sub incidenta prevederilor Codului Fiscal “orice persoana fizica sau juridica”

Incepand cu data de 01.01.2007 , in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata notiunile de persoana , persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art 125¹ pct 18 din acest act normativ se precizeaza;

18. *persoana impozabila* are intelesul art 127 alin 1 si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica.....

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul titlului VI privind TVA in conditiile in care “desfasoara , de o maniera independenta si indiferent de loc , activitati economice de natura celor prevazute la alin 2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati”.

Conform art 127 alin 2 din Codul Fiscal “activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii , inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Prin urmare , o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica in sfera de aplicare a tva daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale si necorporale.

In explicitarea art 127 alin 2 din Codul Fiscal , la pct 2(1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG 44/ 2004, in forma aplicabila in perioada 01.04.2005- 31.12.2006, legiuitorul a precizat;

“2.(1) Nu are caracter de continuitate , in sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal , obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea in scopuri personale.”

Incepand cu data de 01.01.2007, prin norme s-a precizat :

“3.(1) In sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art 127 alin 2 din Codul fiscal.....”

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme , in aplicarea prevederilor art 127 alin 1 , persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare , asa cum s-a prezentat la cap II din prezenta decizie, operatiuni ce au caracter de continuitate si care constau in vanzarea de terenuri si constructii , altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de tva. Deci persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile devin persoane impozabile dpdv al TVA , deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Avand in vedere activitatea desfasurata de petent in perioada 01.01.2006-31.12.2009, coroborat cu prevederile legale de mai sus, apreciem ca aceasta reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Ca urmare este intemeiata constatarea organului de control potrivit careia contribuabilul , depasind plafonul de scutire a TVA in data de 30.06.2007 , devine platitor de tva incepand cu data de 01.08.2007.

Referitor la modalitatea de calcul a tva datorata.

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce de tva se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art 140 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007

“Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Ca urmare aplicarea cotei de 19% la baza impozabila de xxxxx lei este corecta .

Calculul tva suplimentara in suma de xxxx lei aferenta contractului pentru executia unor lucrari de finisaje este de asemeni corect.

Referitor la raspunderea de “culpa comuna” a ANAF invocata de petent in cuprinsul contestatiei, precizam ca debitul suplimentar reprezentand tva in suma de xxxxxx lei a fost determinat tinand cont de prevederile legale mai sus citate.

Potrivit art 91.al.2 din OG 92/ 2003 R – “dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani , cu exceptia cazului in care legea dispune altfel”. Ca urmare in cadrul acestui termen organele fiscale au dreptul de a verifica respectarea legislatiei fiscale si de a stabili debite suplimentare acolo unde este cazul.

Majorarile de intarziere in suma de xxxxx lei au fost calculate in baza art 119 din OG nr 92/ 2003 R fiind o masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar.

Pentru considerentele retinute in baza art 211(5) din OG 92/ 2003 R

DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de xxxxx lei reprezentand:

- xxxxx lei TVA

- xxxxx lei majorari de intarziere aferente

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Sibiu in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR

VIZAT

Cons jr

SEF SERVICIU JURIDIC